

# Høringsnotat – Endringer i rederiskatteordningen

## 1 Innledning og bakgrunn

Det ble ved lov 14. desember 2007 nr. 107 vedtatt endringer i rederiskatteordningen, som blant annet medførte endelig fritak for skatt på overskudd fra skipsfartsvirksomhet, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008). Endringene trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2007. Det er vedtatt enkelte presiseringer og justeringer i rederiskatteordningen ved lov 9. mai 2008 nr. 23 og lov 27. juni 2008 nr. 60, jf. forslag i Ot.prp. nr. 31 (2007–2008) og Ot.prp. nr. 59 (2007–2008). I Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) er det foreslått at forbudet mot å yte lån og stille sikkerhet til blant annet aksjonærer utenfor ordningen skal oppheves.

Rederiskatteordningen innebærer en økonomisk fordel for selskapene i form av skattefritak for løpende skipsfartsinntekter og gevinster ved salg av driftsmidler. Den økonomiske fordelene skattefritaket innebærer er å anse som offentlig støtte. Offentlig støtte er etter EØS-avtalens artikkel 61 nr. 1 i utgangspunktet forbudt, men det er likevel regelverk som tillater slik støtte på nærmere vilkår. De generelle vilkårene for hva slags offentlig støtte som skal og kan tillates finnes i EØS-avtalens artikkel 61 nr. 2 og 3. Disse vilkårene er utdypet og presisert i blant annet statsstøtteretningslinjer utarbeidet av EFTAs overvåkningsorgan (ESA), som angir nærmere vilkår for når offentlig støtte kan anses forenlig med EØS-avtalen. Statsstøtteretningslinjene samsvarer i stor grad med EU-kommisjonens statsstøtteretningslinjer.

Som hovedregel må alle offentlige støttetiltak notifiseres til ESA. Plikten til å notifisere gjelder både for nye støtteordninger og endringer i eksisterende støtteordninger. Departementet notifiserte endringene i rederiskatteordningen til ESA i brev av 21. desember 2007.

ESA skal beslutte om et støttetiltak er forenlig med EØS-avtalen innen to måneder etter at notifikasjonen anses som fullstendig. ESA har anledning til å stille spørsmål og be om supplerende informasjon, og det er først når overvåkningsorganet har mottatt slik informasjon at det vil anse notifikasjonen for å være fullstendig.

Departementet har mottatt tre brev fra ESA med anmodning om supplerende informasjon, senest i brev av 8. august 2008. ESA har stilt spørsmål både om endringene i rederiskatteordningen og om de bestemmelsene som ikke er endret. I svarbrev har departementet imøtekommet ESAs anmodninger om informasjon, samt argumentert for hvorfor rederiskatteordningen er forenlig med EØS-avtalen.

Dersom ESA er i tvil om et støttetiltak, eller enkelte elementer i et støttetiltak, er forenlig med EØS-avtalen, er ESA forpliktet til å åpne formell undersøkelse. Formell undersøkelse innebærer at ESA gjennomfører en grundig gjennomgang av om støttetiltaket er forenlig med EØS-avtalen, der blant annet tredjeparter gis anledning til å uttale seg. ESA vil vanligvis fatte endelig vedtak i saken innen 18 måneder etter åpning av formell undersøkelse. Vedtak som avslutter en formell undersøkelse kan gå

ut på at tiltaket anses forenlig med EØS-avtalen (godkjennes), støtten godkjennes på visse betingelser eller at støtten ikke er forenlig med EØS-avtalen (det vil si at den ikke kan gjennomføres).

Hvorvidt den norske rederiskatteordningen er forenlig med EØS-avtalen må vurderes med utgangspunkt i EØS-avtalen og ESAs statsstøtteretningslinjer for skipsfart, som blant annet angir hva slags type virksomhet som kan skattebegunstiges og hvilke krav som skal stilles til selskap som rederibeskattes (som for eksempel flaggkrav, tonnasje-skatte mv.). Statsstøtteretningslinjene må utfylles med praksis fra ESA og EU-kommisjonen i slike saker, der det er stilt vilkår utover det som følger av statsstøtteretningslinjene, jf. blant annet ESAs avgjørelse om å åpne formell undersøkelse vedrørende den islandske rederiskatteordningen (Dec. No: 721/07/COL), og EU-kommisjonens avgjørelse om å åpne formell undersøkelse vedrørende den polske rederiskatteordningen (N 93/2006).

På bakgrunn av korrespondansen med ESA har departementet etter en fornyet vurdering kommet til at det kan reises tvil om rederiskatteordningen på alle punkter er forenlig med EØS-avtalen i lys av ny praksis fra ESA og EU-kommisjonen, som følger av at:

- Selskapene ikke må binde seg til å være innenfor ordningen i en angitt periode
- Det enkelte selskap velger om det skal tre inn i ordningen (uavhengig av hva konsernforbundne selskap velger)
- Utenlandsk selskap som utelukkende driver skipsfartsvirksomhet i Norge kan ikke tre inn i ordningen
- Utformingen av reglene om "dør-til-dør-transport" kan medføre risiko for at annen transportvirksomhet enn skipsfart nyter godt av skattebegunstigelsen

ESA har 3. desember 2008 besluttet å godkjenne omleggingen av den norske rederiskatteordningen. Som en forutsetning for denne beslutningen har ESA lagt til grunn at ordningen justeres på punktene som er nevnt ovenfor.

Departementet sender på denne bakgrunn forslag til enkelte endringer i rederiskatteordningen på høring.

## **2 Departementets vurderinger og forslag**

### **2.1 Bindingstid**

Etter gjeldende regler avgjør det enkelte selskap ved innlevering av selvangivelsen om det skal kreve rederibeskatning. Det gjelder ingen minstetid verken med hensyn til hvor lenge et selskap må være innenfor ordningen, eller hvor lenge det må være utenfor dersom det trer ut. For å unngå at selskap tilpasser seg ved at de velger å ligges innenfor ordningen i år med overskudd og utenfor i år med underskudd, kan selskap som har trådt ut av ordningen ikke motta konsernbidrag med skattemessig virkning i uttredelsesåret og de to påfølgende årene, jf. skatteloven § 8–18 annet ledd.

ESA har overfor departementet pekt på at det er viktig at vilkårene for rederibeskatning medfører at selskapene binder seg til å bli i EØS-området for en bestemt periode (bindingstid). Denne perioden er i praksis fra ESA og EU-kommisjonen fastsatt til 10 år. ESA har blant annet vist til at EU-kommisjonen har åpnet formell undersøkelse vedrørende den polske rederiskatteordningen. I Kommisjonens åpningsbrev av 12. september 2007 heter det:

*"the Commission notes that the tonnage tax period during which companies who have opted for tonnage tax are obliged to stay under that scheme, is limited to 5 years in Poland. The Commission notes also that the minimal duration of this period in the other tax tonnage schemes approved so far is 10 years. (...) the Commission required a high level of convergence between approved tonnage tax regimes so as to avoid inequalities of treatment as between vessels and ship-owners operating under different Member States registers."*

Departementet foreslår på denne bakgrunn at valg om å tre inn i rederiskatteordningen skal gjelde for en periode på 10 år. Bindingstiden skal gjelde for det enkelte selskap, uavhengig av om det er i konsern med andre selskaper som er innenfor ordningen, jf. punkt 2.2 nedenfor.

Dersom et selskap trer ut av ordningen før utløpet av 10-årsperioden skal dette medføre en karenstid (utestengelsesperiode) for selskapet. Selskapet kan i løpet av karenstiden ikke kreve rederibeskatning, men skal skattlegges etter skattelovens ordinære regler. Karenstidens lengde skal være lik den resterende perioden av bindingstiden på det tidspunktet selskapet trer ut av ordningen.

*Eksempel:*

Selskap A trådte inn i ordningen i 2007, og er bundet til å være innenfor ordningen i 10 år (til og med inntektsåret 2016). Selskapet trer likevel ut av ordningen fra og med 2012, det vil si fem år før utløpet av bindingstiden. Bruddet på bindingstiden medfører at selskapet får en karenstid på fem år, og kan tidligst tre inn igjen i ordningen i inntektsåret 2017.

Fusjoneres to selskaper, er det eventuell gjenstående del av bindingstiden eller karenstiden for det overtakende selskapet som skal videreføres for det fusjonerte selskapet.

*Eksempel:*

Selskap A har vært innenfor ordningen i 3 år, og har 7 år igjen av bindingstiden. Selskap B har vært innenfor ordningen i 5 år, og har 5 år igjen av bindingstiden. Selskap A og B fusjoneres, med sistnevnte som overtakende selskap. Resterende del av bindingstiden for overtakende selskap B skal videreføres for det fusjonerte selskapet, det vil si at det fusjonerte selskapet vil ha 5 år igjen av bindingstiden. Dersom selskap B trer ut av ordningen før fusjonen vil det få en karenstid på 5 år (gjenstående del av bindingstiden), som skal videreføres for det fusjonerte selskapet.

Fisjonerer et selskap skal eventuell resterende del av bindingstiden eller karenstiden i utgangspunktet videreføres uendret for både det overdragende og overtakende selskapet. Dersom det overtakende selskap ikke er et nystiftet selskap, er det eventuell resterende del av bindingstiden eller karenstiden for dette selskapet som skal videreføres.

*Eksempel:*

Selskap A har vært innenfor ordningen i 4 år, og har 6 år igjen av bindingstiden. Selskap A skal fisjonerer, med selskap B, C og D som overtakende selskap. Selskap B stiftes ved fisjonen, selskap C er et eksisterende selskap som har vært innenfor ordningen i 3 år (og har 7 år igjen av bindingstiden), mens selskap D er utenfor ordningen (og har ikke karenstid). Etter fisjonen vil bindingstiden for selskap B være 6 år. Den resterende del av bindingstiden for selskap C vil ikke påvirkes av fisjonen, og er derfor 7 år. Selskap D vil verken få bindingstid eller karenstid som følge av fisjonen.

Overdragelse av driftsmidler/virksomhet skal ikke påvirke eventuell resterende del av bindingstiden eller karenstiden for selgende eller kjøpende selskap.

Departementet foreslår at reglene om bindingstid skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2007. For selskaper som var innenfor ordningen i 2007 vil det derfor gjelde en bindingstid, som medfører at de må være innenfor ordningen til og med inntektsåret 2016. Trer slike selskap likevel ut av rederiskatteordningen før utløpet av bindingstiden kan de tidligst tre inn igjen i inntektsåret 2017.

Det vises til forslag til skatteloven § 8–12 nytt første ledd.

## *2.2 Konsernkrav*

I den norske rederiskatteordningen avgjør det enkelte selskap om det skal kreve rederibeskatning, eller om det skal skattlegges ordinært. Valget av rederibeskatning skjer derfor uavhengig av om andre konsernforbundne selskaper krever rederibeskatning, eller ligned etter skattelovens ordinære regler.

Praksis fra ESA og EU-kommisjonen krever at valg om rederibeskatning skal skje på konsernnivå, det vil si at all skipsfartsvirksomhet i et konsern skal rederibeskattes ("konsernkrav"). Dersom skipsfartsvirksomhet i ett eller flere selskap i et konsern skal skattlegges ordinært, kan ikke andre konsernforbundne selskap kreve at deres skipsfartsvirksomhet skal rederibeskattes. ESA har åpnet formell undersøkelse vedrørende den islandske rederiskatteordningen, der det i åpningsbrevet av 19. desember 2007 blant annet er uttalt at:

*"However, in its formal investigation regarding the Polish tonnage tax scheme the Commission took note of the commitment of Poland that when opting for a tonnage tax, the company agrees to putting all its eligible vessels and related activities under the tonnage tax. This rule is also applied by Poland to groups of companies that are tax liable in Poland (the so-called "all-or-nothing-rule"). The Authority is not aware how the Icelandic tonnage*

*tax deals with this situation and will investigate this point further during the formal investigation procedure.”*

Departementet foreslår at kvalifiserende selskap som tilhører samme konsern må treffe samme valg med hensyn til om de skal kreve rederibeskatning. Et selskap kvalifiserer for ordningen når det kun driver virksomhet som nevnt i skatteloven § 8–13, og kun eier lovlige eiendeler som nevnt i skatteloven § 8–11, jf. skatteloven § 8–14 første ledd<sup>1</sup>. Selskap som ikke kvalifiserer for rederiskatteordningen skal ikke omfattes av et konsernkrav, selv om det driver skipsfartsvirksomhet som isolert sett kvalifiserer for rederibeskatning. Et selskap som har karenstid som følge av tidligere brudd på bindingstiden, uavhengig av om dette skyldes vilkårsbrudd eller frivillig uttreden, vil heller ikke kvalifisere for ordningen.

Et morselskap utgjør sammen med et datterselskap eller flere datterselskaper et konsern. Et selskap er et morselskap hvis det på grunn av avtale eller som eier av aksjer eller selskapsandeler har bestemmende innflytelse over et annet selskap, jf. aksjeloven § 1–3 og allmennaksjeloven § 1–3.

Hvorvidt to eller flere selskap er i konsern, og således omfattes av konsernkravet, skal avgjøres på det tidspunkt selskapene i konsernet leverer selvangivelsen.

Overdras et selskap som har krevd rederibeskatning i selvangivelsen, til et konsern der selskapene på overdragelsestidspunktet ikke har levert selvangivelsen (og derfor ikke har tatt endelig stilling til om hvorvidt de skal kreve rederibeskatning), skal ikke dette selskapets valg være avgjørende i forhold til om kvalifiserende konsernforbundne selskap må kreve rederibeskatning. Dersom selskapet ikke har levert selvangivelsen på overdragelsestidspunktet, må det treffe samme valg med hensyn til rederibeskatning som de andre kvalifiserende konsernforbundne selskapene. Dette gjelder uavhengig av om de konsernforbundne selskapene på overdragelsestidspunktet har levert selvangivelsen.

*Eksempel:*

Selskap A inngår i konsern, der alle kvalifiserende selskap har levert selvangivelsen og krevd rederibeskatning. Selskap A overdras, og inngår etter overdragelsen i et nytt konsern der kvalifiserende selskap ikke har tatt endelig stilling til om de skal kreve rederibeskatning. Selskap A sitt krav om rederibeskatning skal ikke være avgjørende med hensyn til om de nå konsernforbundne selskapene må kreve rederibeskatning, og de står således fritt med hensyn til om de ønsker å kreve rederibeskatning. Dersom selskap A på overdragelsestidspunktet ikke har levert selvangivelsen, skal det treffe samme valg med hensyn til rederibeskatning som de nå konsernforbundne kvalifiserende selskapene.

---

<sup>1</sup> Selskap som trer inn i ordningen etter fisjon med skattemessig kontinuitet, kan ikke tre inn før 1. januar i inntektsåret etter at slik fisjon er gjennomført, jf. skatteloven § 8–14 annet ledd, og kvalifiserer derfor ikke for rederiskatteordningen i fissionsåret.

Trer et kvalifiserende selskap ut av rederiskatteordningen (etter utløpet av bindingstiden), og dermed bryter konsernkravet, skal dette medføre at alle konsernforbundne selskap må tre ut av rederiskatteordningen. Uttreden som følge av vilkårsbrudd vil derimot medføre at selskapet ikke lenger kvalifiserer for rederiskatteordningen, og derfor ikke omfattes av konsernkravet. Tilsvarende gjelder ved frivillig uttreden av ordningen før utløpet av bindingstiden. Uttreden vil i slike tilfelle ikke få konsekvenser for øvrige konsernforbundne rederibeskattede selskaper.

Departementet foreslår at reglene om konsernkrav skal gjelde med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Det vises til forslag til skatteloven § 8–12 nytt annet ledd.

### *2.3 Samlet transporttjeneste (dør-til-dør-transport)*

Det følger av skattelovforskriften (fsfin.) § 8–13–1 første ledd bokstav e at selskap innenfor rederiskatteordningen kan drive virksomhet i form at samlet transporttjeneste som består av sjøtransport med eid eller innleid fartøy samt land- og/eller flytransport, når det er inngått avtale med en tredjepart om land- og/eller flytransporten (såkalt ”dør-til-dør-transport”). Sjøtransporten kan erstattes av annen type transport dersom den ikke kan gjennomføres på grunn av forhold som var upåregnelige på tidspunktet for inngåelsen av avtalen om samlet transporttjeneste.

Det rederibeskattede selskapets inntekt knyttet til en avtale om dør-til-dør-transport vil inngå fullt ut som skattefritatt inntekt. Der land- og/eller lufttransporten utføres av selskap innenfor samme økonomiske interesseskjema, må skatterettslige regler og prinsipper om internprising mv. følges, jf. blant annet skatteloven § 13–1.

Det kan reises spørsmål om utformingen av reglene om dør-til-dør-transport i tilstrekkelig grad sikrer at annen virksomhet enn skipsfartsvirksomhet ikke kan nyte godt av skattebegunstigelsen. Dette skyldes at selskap innenfor ordningen kan beregne et fortjenesteelement på luft og/eller landtransporten, som faktureres kunden. Det er et bærende hensyn bak ESAs statsstøtteretningslinjer for skipsfart at skattebegunstigelsen skal gjerdes inn på en slik måte at det kun er skipsfartsvirksomhet som mottar støtte. Dersom annen virksomhet kan nyte godt av skattebegunstigelsen vil dette være i strid med EØS-avtalen, og det er ikke tilsiktet at bestemmelsene om adgang til å tilby dør-til-dørtransport skal ha en slik virkning.

Adgangen til å tilby samlet transporttjeneste må ses på bakgrunn av at selskap innenfor ordningen kun kan drive sjøtransportvirksomhet. Dersom et slikt selskap ikke kunne tilby slike tjenester ville det fått en konkurranseulempe sammenlignet med selskap utenfor ordningen, som både kan drive sjø-, land- og lufttransportvirksomhet. Det har ikke vært tiltenkt at selskap innenfor ordningen skal kunne beregne et fortjenesteelement på land- og/eller lufttransporten som vil være fritatt for beskatning innenfor ordningen. Tilsvarende gjelder dersom sjøtransporten erstattes av annen type

transport dersom den ikke kan gjennomføres på grunn av forhold som var upåregnelige på tidspunktet for inngåelsen av avtalen om samlet transporttjeneste.

Departementet foreslår derfor at det presiseres i fsfin. § 8–13–1 første ledd bokstav e at det rederibeskattede selskapet ikke kan beregnes et fortjenesteelement på luft og/eller landtransporten. Det vil si at selskapet kun kan viderefakturere kunden kostnaden for luft og/eller landtransporten. Selskapet kan beregne et fortjenesteelement på den samlede transporttjenesten som sådan.

Departementet foreslår at presiseringen skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2007.

Det vises til forslag til fsfin. § 8–13–1 første ledd bokstav e nytt tredje punktum.

#### *2.4 Selskap hjemmehørende i annen EØS-stat som utelukkende driver skipsfartsvirksomhet i Norge*

Den norske rederiskatteordningen er et alternativ bare for aksjeselskap stiftet i henhold til aksjeloven og allmennaksjeselskap stiftet i henhold til allmennaksjeloven. Tilsvarende selskap som er registrert og hjemmehørende i utlandet kvalifiserer ikke for rederiskatteordningen.

Selskap hjemmehørende i andre EØS-land vil i hovedsak ikke være skattepliktige til Norge for inntekt fra internasjonal skipsfartsvirksomhet, som følge av at eventuell skatteavtale gir beskatningsretten til den stat der selskapet er hjemmehørende (eller bestyres fra), jf. eksempelvis den nordiske skatteavtalen artikkel 8. I de fleste skatteavtalene er det tatt inn en tilsvarende bestemmelse om inntekter fra skipsfartsvirksomhet til/fra petroleumsinstallasjoner på kontinentalsokkelen, herunder drift av taubåter, forsyningsfartøy eller andre hjelpesfartøy knyttet til petroleumsvirksomhet, jf. eksempelvis den nordiske skatteavtalen artikkel 21 punkt 5.

Det kan reises tvil med hensyn til om den norske rederiskatteordningen diskriminerer selskap hjemmehørende i annet EØS-land som utelukkende driver skipsfartsvirksomhet i Norge, da slike selskaper ikke kan tre inn i rederiskatteordningen. Departementet har derfor etter en fornyet vurdering funnet å ville foreslå at selskap hjemmehørende i annet EØS-land, som tilsvarende aksjeselskap/allmennaksjeselskap stiftet i henhold til norsk selskapslovgivning, skal kunne tre inn i ordningen, dersom selskapet kun driver skipsfartsvirksomhet som nevnt i skatteloven § 8–13 her i landet, det vil si at det kun kan eie finansaktiva i andre land. Selskap som er stiftet i utlandet men som er skatterettslig hjemmehørende her i landet, skal ikke kvalifisere for ordningen.

Departementet foreslår at endringene skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Det vises til forslag til skatteloven § 8–10 nytt annet ledd.

### **3 Økonomiske og administrative konsekvenser**

Forslagene antas ikke å ha økonomiske og administrative konsekvenser av betydning.

### **4 Lov- og forskriftsforslag**

#### *4.1 Forslag til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)*

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

#### I

Overskriften til § 8–12 skal lyde:

*Bindingstid og valg om å tre inn i ordningen for selskap som tilhører samme konsern*

§ 8–12 nytt første ledd skal lyde:

*(1) Valg om å tre inn i ordningen er bindende for det enkelte selskap for en periode på 10 år. Trer et selskap ut av ordningen før utløpet av 10-årsperioden, kan det tidligst tre inn igjen i ordningen etter utløpet av 10-årsperioden.*

#### II

§ 8–10 nytt annet ledd skal lyde:

*(2) Bestemmelsene i §§ 8–11 til 8–20 gjelder tilsvarende for selskap hjemmehørende i annen EØS-stat, som tilsvarer selskap som nevnt i første ledd, og som kun driver virksomhet som nevnt i § 8–13 med skatteplikt etter § 2-3 første ledd bokstav b.*

#### III

§ 8–12 nytt annet ledd skal lyde:

*(2) Valg om å tre inn i ordningen skal skje samlet for alle kvalifiserende selskap som tilhører samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, på det tidspunkt selskapene leverer selvangivelsen.*

#### IV

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.  
Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.  
Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009.



#### 4.2 *Forslag til endring av Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven*

I forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer, med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 8–13 første ledd:

##### I

§ 8–13–1 første ledd bokstav e nytt tredje punktum skal lyde:

*Selskapet kan ikke beregne seg fortjeneste på land- og/eller lufttransport.*

##### II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.